Niniejszy numer zawiera zwiększoną objętość 20 stron.

Opłata pocztowa uiszczona gotówką

Cena 1 złoty

ORZECZNICTWO BUCHALTERYJNO-PODATKOWE

TYGODNIK

Prenumerata kwartalna 4 zł. 50 gr.
wraz z przesyłką pocztową
Konto P. K. O. Nr. 22.308
Administracja: Księgarnia Prawnicza
Warszawa, Senatorska 8

REDAKTOR
Dr EMANUEL ISERZON
Adwokat

Nr 29—30 (127—128) Warszawa, 15—22 lipca 1939 r. Rok IV

TREŚĆ: str.

A. MARDER

WARTOŚĆ WEKSLI W BILANSIE ROCZNYM

1. Quid iuris?

Poruszona na łamach OBP kwestia, czy weksle w portfelu lub wystawione przez przedsiębiorstwo mają być przyjęte do bilansu rocznego w sumie mniejszej niż nominalna *) — jest przede wszystkim za-

*) Prof. W. Góra, artykuł OBP, rb. nr nr 23 i 24.

gadnieniem prawnym. O ile bowiem co do ogólnych zasad prowadzenia księgowości obowiązujące prawo handlowe ogranicza się do wymogu „prawidłowej rachunkowości kupieckiej” i wytknięcia jej celu, o tyle wiąże ono kupca rejestrowego całym szeregiem przepisów formalnych i materialnych, w zakresie bilansowania.

Ze względu na to, że w naszych warunkach zasady księgowości merytorycznie utrwala Najwyższy Trybunał Administracyjny jako instancja kasacyjna w sprawach podatkowych, rachunkowość kupiecka nierozerwalnie spleciona jest z prawem podatkowym. Ponieważ Ordynacja Podatkowa uznaje za prawidłowe „księgi, prowadzone w myśl przepisów obowiązującego Kodeksu Handlowego” — ustalenie, czy taki lub inny sposób bilansowania weksli jest zgodny z tymi przepisami, rozstrzyga kwestię także pod względem podatkowym.

Mówiąc o wekslach, mamy na myśli takie, które płatne są po dacie sporządzenia bilansu, opiewają na walutę krajową i stanowią wierzytelność niewątpliwą i bezwarunkową. Pod wyrazem „bilans” rozumiemy zwykły roczny bilans-netto, a nie rozliczeniowy (art. 120 K. H) i nie likwidacyjny.

Kodeks Handlowy i ustawy związkowe, obok szczegółowych postanowień natury porządkowej, ustalają niektóre zasady bilansowania dla kupców rejestrowych jednoosobowych, spółek handlowych i niektórych przedsiębiorstw prawa prywatnego. Zasady te obejmują, między innymi, także sposób szacowania części majątkowych dla celów bilansu rocznego i jako normy prawne bezwzględnie obowiązujące (iuris cogentis), sprawiają, że sporządzony z ich pominięciem bilans nie będzie, ze stanowiska prawnego, prawdziwy.

Oznaczone przepisy szacowania składników majątkowych ujawniają wyraźny zamiar ustawodawcy — skrępowania kupca wszędzie tam, gdzie w grę wchodzi możność ukształtowania przezeń bilansu na podstawie własnej, swobodnej oceny. Rzecz jasna, że gdyby, jak to ma miejsce przy bilansie obrotowym, salda rachunków majątkowych można było żywcem przenieść do rachunku bilansu, ingerencja ustawy byłaby całkiem zbyteczna: poszczególne pozycje bilansowe stanowiłyby wynik całorocznej rejestracji faktycznych zdarzeń gospodarczych „według zasad rachunkowości kupieckiej”. W odniesieniu do takich rachunków, które przechodzą do bilansu wprost, ustawa, istotnie, żadnych materialnych postanowień nie zawiera; natomiast, w trosce o bezpieczeństwo obrotu, narzuca je przedsiębiorstwu, gdy zafiksowaniu w bilansie podlegają części majątkowe, których wartość nie wypływa z księgowości bezpośrednio, jako zależna od rozmaitych czynników obiektywnych.

Ponieważ w ciągu całego roku gospodarczego księgowość notowała zdarzenia, których zgodność z rzeczywistością z reguły poświadczały osoby trzecie (dowody), własnowolne zaś i bezkontrolne ustalenie wartości przedmiotów majątkowych stanowiłoby w ręku kupca dźwignię, za pomocą której byłby w stanie regulować wynik swoich interesów i stan swojego majątku w sposób krzywdzący wierzyciela, akcjonariusza czy udziałowca — ustawodawca wprowadził dla kupców rejestrowych zasadniczo jednolite normy szacunkowe. Z wyjątkiem zobowiązań w walutach obcych, dotyczą one tylko części majątkowych *czynnych*, a mianowicie: a) przeznaczonych do stałego użytku inwestycyj, b) przed-

miotów obrotu przedsiębiorstwa, c) papierów wartościowych i walut obcych, d) wierzytelności i zobowiązań w walutach obcych. Ustawowe normy szacunkowe *nie obejmują* natomiast *weksli w portfelu, ani akceptów*. Nie wspomina o nich Kodeks Handlowy, ani też ustawy szczególne (o spółdzielniach, o prawie bankowym, o kontroli ubezpieczeń, o zasadach sporządzania bilansów).

Weksle nie należą oczywiście, do majątku stałego. Nie mieszczą się również w pojęciu kodeksowym: „surowce, zapasy towarów i inne wartości stanowiące przedmiot obrotu (art. 249 i 424 K. H. — art. 66, ust. ostatni, RPR o prawie bankowym wyłącza art. 424 K. H. z liczby przepisów, obowiązujących banki przy sporządzaniu bilansów). Nie są weksle również papierami wartościowymi. Przez papiery wartościowe rozumie się dokumenty, do których przywiazane są prawa i które opiewają na okaziciela lub na nazwisko, jak obligacje, listy zastawne, akcje itp., ale nie weksle, choćby je na giełdzie sprzedawano, ani też dowody składowe, czeki itp." (M. Allerhand: Kodeks Handlowy, Komentarz, str. 396, pkt. 1 do art. 250). Należą natomiast weksle do środków płynnych, dotkniętych jedynie przepisami porządkowymi w art. 247 pkt. 7 i 422 pkt. 7 K. H., przy czym „powinny być bilansowane według przepisów ogólnych, dotyczących wierzytelności i zobowiązań pieniężnych" (Prof. J. Namitkiewicz: Kodeks Handlowy, do art. 250, str. 255, pkt. 1), czyli w wysokości książkowej, bez zastosowania norm szacunkowych. „Geldschulden sind im Allgemeinen mit dem Nominalbetrag (do bilansu) einzusetzen ohne Rücksicht auf ihre Laufzeit" (Dr. E. Meyer: „Das Bilanzrecht", Handwörterbuch der Rechtswissenschaften, I. B., str. 763).

Mając na względzie myśl przewodnią omawianych przepisów i zważywszy, że

1. ustawa szczegółowo wymienia cały szereg składników stałych i płynnych podlegających oszacowaniu;

2. żadnych nie było przeszkód ku temu, by wymienione także zostały weksle w portfelu i akcepty tam, gdzie ustawa stanowi o wierzytelnościach i zobowiązaniach;

3. w art. 37 pkt. 3 RPR o kontroli ubezpieczeń jest mowa o szacowaniu nie niektórych tylko, lecz w ogóle pozycyj bilansowych („formę ogłoszenia bilansu... jak również zasady szacowania pozycyj bilansowych ustali Minister Skarbu") —

domniemywać należy, że *te pozycje bilansowe, które w ustawie wymienione nie są, oszacowaniu nie podlegają*. „Za taką, ścisłą interpretacją przemawia jeszcze okoliczność, że chociaż podstawą bilansu jest przypuszczenie, że w chwili spisywania go wszystkie aktywa i pasywa się realizuje, pamiętać jednak trzeba, iż owo przypuszczenie jest tylko fikcją, że w rzeczywistości idzie owszem o dalsze prowadzenie przedsiębiorstwa; przy ustalaniu wartości pojedynczych przedmiotów nie należy zatem uwzględniać wpływu, jaki by w tym kierunku bezzwłoczna realizacja wywrzeć musiała" (Orzeczenie Najw. Trybunału Handlowego w Lipsku, t. XII, str. 19, do art. 31 Powszechnego Kodeksu Handlowego, analogicznego do art. 58 naszego K. H. — cytujemy wg komentarza do

Powsz. Kod. Handl. Prof. J. Rosenblatta i S. Wróblewskiego, str. 28 i nast.).

Przyjęcie do bilansu weksli w sumie mniejszej, niż nominalna, drogą pozornego ich zdyskontowania za czas od daty bilansowania do terminów płatności, pociąga za sobą następujące skutki: 1) jeżeli przedmiotem takiego dyskonta są weksle ciągnione lub rymesy, następuje *redukcja zysku,* której rozmiar zależny jest wyłącznie od tego, jaką stopę dyskontową ten lub inny kupiec zastosuje do tych lub innych weksli; w tej mierze swobodna ocena kupca nie będzie niczym skrępowana; 2) jeżeli dyskontowane są akcepty, *zysk* ulega *powiększeniu* w rozmiarze tak samo od kupca zależnym. Skoro szacowanie weksli wpływa na bilansowe wyniki przedsiębiorstwa w sposób, który może okazać się doniosły kupiec, za pomocą tego osobliwego dyskonta, odzyskuje z powrotem narzędzie, wytrącone mu z rąk przez ustawodawcę, a więc dopuszcza się naruszenia prawa: raz — dlatego, że wykazuje stratę na podstawie własnej oceny (wprawdzie, przepisy ustawowe zmierzają ku temu, by kupiec przy bilansowaniu raczej tworzył rezerwę na straty, ale tylko na tych składnikach majątkowych i w tych granicach, jakie samo prawo zakreśla; obecnie obowiązująca redakcja Kodeksu tym właśnie różni się od poprzedniej, że ustanawia jak górną, tak i dolną granicę szacowania); po drugie dlatego, że powiększa zyski z pogwałceniem tychże przepisów, najwyraźniej wymierzonych przeciwko tworzeniu niezrealizowanych zysków.

Sprzeczne z przepisami prawa handlowego obniżenie dla celów bilansowych nominalnej wartości weksli tym samym godzi w przepisy podatkowe dla przyczyn, wspomnianych na wstępie. „Wykazane w rachunku strat i zysków dyskonto od znajdujących się w dniu bilansowym w portfelu podatnika długoterminowych weksli, później płatnych, otrzymanych od nabywców towarów, podlega doliczeniu do dochodu", zawyrokował NTA (13. I. 33, L. r. 9690/30), wywodząc w uzasadnieniu, że o odliczeniu od dochodu odsetek można by mówić jedynie wówczas, gdyby odnośne weksle były rzeczywiście zdyskontowane, tj. gdyby wartość ich na 31 grudnia, pomniejszona o koszty dyskonta, była wpłynęła do kasy firmy".

Stanowisko NTA jest, zdaniem moim, zupełnie słuszne.

(cdn.)

ORZECZNICTWO W PRZEDMIOCIE KSIĘGOWOŚCI

152.

KSIĘGOWANIE FAKTUR. CHRONOLOGICZNOŚĆ WPISÓW. BRAK RACHUNKU ZAKUPU.

Księgowanie faktur na zakupiony towar w sumach netto po potrąceniu skonta nie uwidocznionego w samej fakturze, a obliczonego na podstawie umowy z dostawcą jest prawidłowe,

jeśli jest to zgodne z panujacym w danej gałęzi zwyczajem handlowym.

Zaksięgowanie treści dokumentu pod datą jego otrzymania jest prawidłowe, choćby data wystawienia dokumentu była wcześniejsza.

Brak rachunku na zakup od przygodnego sprzedawcy nie dyskwalifikuje ksiąg, o ile jest to wypadek sporadyczny.

NTA, 23 marca 1939 r., l. rej. 6278/37

Z uzasadnienia: Firma D. zadeklarorowała za r. 1934 od przedsiębiorstwa sprzedaży wyrobów żelaznych i powroźniczych, prowadzonego na rachunek własny oraz na rachunek W., obrót w sumie zł. 88.974 na podstawie ksiąg handlowych.

Na podstawie protokółu badania ksiąg z 20.3.1936 Urząd Skarbowy uznał, po udzieleniu przez płatnika żądanych wyjaśnień, zaofiarowane księgi handlowe za nieprawidłowe i ustalił obrót przedsiębiorstwa w sumie zł. 184.000 doliczając do obrotu wykazanego w księgach sumę zł 96.931.59, otrzymaną po przeliczeniu prowizji w kwocie zł 4.226 na obrót towarowy i opodatkował ustalony w ten sposób obrót wg 1⁰/₀ stawki podatkowej.

Odwołania od wymiaru, w którym firma wyjaśniała usterki przytoczone w zawiadomieniu o nieprzyjęciu ksiąg i prosiła o uznanie ich za prawidłowe, Komisja Odwoławcza nie uwzględniła orzeczeniem z 15.12.1936. W orzeczeniu Komisja podała następujące przyczyny uznania ksiąg za nieprawidłowe:

1) księgowanie rachunków zakupu w w sumach netto po potrąceniu opustów nie uwidocznionych w treści faktur,

2) niechronologiczne księgowanie: rachunki zakupu księgowano zbiorowo po kilkanaście z danego okresu czasu, np. w dniu 13.3.1934 zaksięgowano 48 rachunków za czas od 16.2 do 8.3.1934,

3) niedostateczne udokumentowanie zapisów: niektóre pozycje dziennika nie zawierają treści i nie są poparte dowodami (folio 237 z 30.10.1934).

Obliczenie podatku od pełnych obrotów towarowych, dokonanych na rachunek W., umotywowała Komisja Odwoławcza powołaniem się na § 25 rozp. wyk. do art. 5 p. 5 ustawy o pod. przem. i okolicznością, że firma dokonywała sprzedaży we własnym imieniu i na własny rachunek towarów, przy których pośredniczyła.

Na skutek podania firmy Min. Skarbu uchyliło w drodze nadzoru powyższe orzeczenie. Po ponownym rozpatrzeniu odwołania Komisja odwoławcza wymiar zatwierdziła orzeczeniem z 14.9.1937. Odrzucenie ksiąg umotywowała Komisja tymi samymi okolicznościami co w poprzednim orzeczeniu, zaś opodatkowanie operacji dokonywanych na rachunek W. od pełnego obrotu towarowego umotywowała ponadto odrzuceniem ksiąg i okolicznością, że firma sama dokonywała sprzedaży towarów W. z utrzymywanego w tym celu składu konsygnacyjnego i przy sprzedaży kasowej sama fakturowała te transakcje.

Powyższe orzeczenie z 14.9.1937 jest przedmiotem skargi do NTA, który rozważył:

Skarga zwalcza kolejno wyżej przytoczone motywy zaskarżonego orzeczenia, dopatrując się w nich wadliwości postępowania i obrazy prawa.

Co do księgowania rachunków zakupu w sumach netto po potrąceniu opustów trafnie powołuje się skarga na wyrok NTA z 17.10.1935 l. rej. 238/34 i 675/34, w którym NTA m. in. wyjaśnił, że *przepisy kodeksu handlowego nie dostarczają wystarczającej podstawy do konieczności uznania za niedopuszczalne księgowania rachunków za zakupione towary w sumach netto po potrąceniu bonifikaty i skonta.*

NTA orzekł to w cyt. wyroku na tle przepisów niem. kod. handl., to samo odnosi się jednak również do kod. handl., który obowiązywał w b. Król. Pol., na który władza pozwana powołała się. Nie przesądza to atoli zgodności takich wpisów z panującymi zwyczajami i zasadami księgowości. Władza pozwana powo-

łała się w odpowiedzi na skargę na przepis § 2 p. 3 ust. 7 rozp. Min. Skarbu z 13.4.1932 poz. 412 DURP; przepis ten jednak dotyczy prowizji wypłaconych osobom trzecim, a nie skont potrącanych przy regulowaniu rachunków na zakup towarów. W zaskarżonym orzeczeniu zaś władza zaznaczyła, że księgowanie rachunków zakupu w sumach netto po potrąceniu opustów nie było w treści faktur uwidocznione. Z tego wynika, że sama możność księgowania faktur w sumach netto nie jest sporna. Chodzi tylko o sposób uwidoczniania opustów. W wyjaśnieniu z 28.4.1936 firma podała, że skonto zostało odliczone przez nią samą, gdyż należność miała być wypłacona bądź odwrotnie, bądź też skonto miało być potrącone jako rabat przeoczony przez firmę wystawiającą faktury, a w odwołaniu podała, że rachunki zostały zaksięgowane w sumach, jakie faktycznie należały się dostawcom, twierdząc, że ten sposób księgowania jest zgodny z rzeczywistością i ze zwyczajami kupieckimi. Na ten zarzut zaznaczyła władza w zaskarżonym orzeczeniu, że opusty nie są uwidocznione w treści faktur. Wyjaśnienie to znajduje potwierdzenie w protokóle badania ksiąg z 20.3.1935, z którego wynika, że rachunki towarów (płatnik) „przerabiał zwykłym ołówkiem, zmniejszając ogólną sumę o potrącone skonto". Jednakowoż to wyjaśnienie władzy nie może być uznane za należyte rozprawienie się z zarzutem odwołania, iż ten sposób księgowania — niespornie zgodny z rzeczywistością — odpowiada zwyczajowi kupieckiemu.

NTA nie może odmówić zasadności wywodom skargi skierowanym przeciw zarzutowi niechronologicznego księgowania. Co do przytoczonych przez pozwaną władzę przykładów niechronologicznego księgowania wyjaśniała firma w I i w II instancji administracyjnej, że rachunki te były księgowane bezwłocznie po ich nadejściu i że w niektórych wypadkach dostawcy nadsyłali te rachunki z opóźnieniem.

Otóż niewątpliwie wprawdzie wniesienie zapisów do ksiąg od razu za dłuższy okres masowo w czasie późniejszym odbiera im charakter prawidłowych ksiąg, jednak *o zadośćuczynieniu wymogowi chronologicznego księgowania decydują nie daty wystawienia rachunków przez dostawcę, lecz daty ich nadejścia do płatnika.* Wobec braku zaś w tym zakresie ustaleń i braku uzasadnienia decyzji w tym kierunku uznał NTA postępowanie w tym punkcie za wadliwe.

Na poparcie zarzutu niedostatecznego udokumentowania zapisów władza pozwana powołała jeden konkretny wypadek z 30.10.1934 dz. fol. 237, co do którego firma w postępowaniu wymiarowym i odwoławczym wyjaśniała, że *chodzi o pojedynczy wypadek doraźnego zakupu towarów za kwotę zł 66,05 od jakiegoś przygodnego sprzedawcy.*

Otóż ze względu na przytoczone okoliczności tego wypadku NTA uznał, że nie dawał on władzy dostatecznej podstawy do oparcia na nim dyskwalifikacji ksiąg.

Opodatkowanie transakcji sprzedaży towarów na rachunek W. od pełnego obrotu, a nie — jak domaga się skarżąca—od sum prowizji, uzasadniła władza przedewszystkiem uznaniem ksiąg za nieprawidłowe. To uzasadnienie jest jednak nietrafne, gdyż ustawa o pod. przem. nie uzależnia zastosowania przepisu art. 5 p. 5 o podstawie wymiaru w przedsiębiorstwach pośrednictwa handlowego od prowadzenia prawidłowych ksiąg handlowych (wyrok NTA z 12.6.1929 l. rej. 1605/27 Zb. wyr. nr. 129 S). Opodatkowanie powyższych transakcji umotywowała władza dalej stwierdzeniem, że działalność firmy na rzecz W. nie może być określona jako pośrednictwo. Władza oparła się przy tym na ustaleniu, że firma sama dokonywała sprzedaży towarów wymienionej fabryki z utrzymywanego w tym celu składu konsygnacyjnego i również przy sprzedaży kasowej sama fakturowała te transakcje.

Powyższe uzasadnienie skarga zasadnie zwalcza, gdyż w piśmie z 21.3.1936

stwierdziła W., że przy sprzedaży ze składu konsygnacyjnego *rachunki były przez skarżącą firmę wystawiane „w naszym imieniu i na nasz rachunek, jak przewidziano umową“*, co zgodne jest z określonym w art. 5 p. 5 ust. 7 stosunkiem pośrednictwa handlowego. Nie uchybia temu stosunkowi podkreślana w odpowiedzi na skargę okoliczność, że według cyt. pisma *rachunki te wystawiała skarżąca na własnych blankietach, skoro było na nich zaznaczone, że są sporządzane w imieniu i na rachunek mandantki.* W tym stanie rzeczy podane wyżej umotywowanie opodatkowania omawianej transakcji od pełnego obrotu a nie od sumy prowizji, okazuje się niedostatecznie uzasadnione.

ORZECZNICTWO W SPRAWACH PODATKOWYCH

125.

PROWADZENIE PRZEDSIĘBIORSTWA BEZ ŚWIADECTWA PRZEMYSŁOWEGO

Odpowiedzialności karnej z art. 178 OP podlega osoba faktycznie prowadząca przedsiębiorstwo.

SN, 15 grudnia 1938, 2 K 1733/38, OPA, 1939, poz. 2635.

Z uzasadnienia. Kasacja oskarżonego zarzuca zaskarżonemu wyrokowi obrazę: a) art. 2 i 641 § 3 kpk przez skazanie oskarżonego, pomimo że orzeczenie karne zastępujące akt oskarżenia, dotyczyło nie oskarżonego, lecz zastępowanej przez niego osoby prawnej; b) art. 178 OP w związku z przepisami okólnika Min. Skarbu z 27.11.1936 w sprawie ulg przy nabywaniu świadectw przemysłowych na 1937 r. (Dz. Urz. Min. Sk. poz. 978) i okólnika z 15.3.1937 (Dz. Urz. Min. Sk. poz. 264) przez skazanie oskarżonego pomimo braku cech przestępstwa w jego działaniu.

SN zważył co następuje:

Z ogólnych zasad obowiązującego prawa karnego, z art. 1 i 14 kk tudzież z treści art. 178 OP wynika, że odpowiedzialności karnej czy to w postaci pozbawienia wolności, czy grzywny nie ponosi osoba prawna, lecz osoba fizyczna; *przy przestępstwach podatkowych z art. 178 OP nawet niekoniecznie właściciel przedsiębiorstwa, lecz osoba faktycznie przedsiębiorstwo prowadząca.* Orzeczenie karne przeto można i należy rozumieć tylko w tym sensie, iż karę za niewykupienie właściwego świadectwa przemysłowego przez firmę R nałożono na oskarżonego w uznaniu jego winy, *jako zarządzającego przedsiębiorstwem.* Zarzut przeto braku skargi (art. 2 i 641 § 3 kpk), jako woli ścigania oskarżonego, jest bezpodstawny.

Drugi zarzut jest również niezasadny

Przedmiotowo biorąc oskarżony popełnił przestępstwo z art. 178 OP., skoro ze względu na ilość zatrudnionych w swoim przedsiębiorstwie pracowników obowiazany był nabyć świadectwo przemysłowe I kategorii, wzgl. ulgowe w cenie 1/2 I kategorii, a nabył świadectwo II kat. Chodzi tylko o to, czy wniesienie podania o przyznanie ulgi na podstawie okólnika Min. Skarbu z 27.11.1936 (Dz. Urz. Min. Sk. poz. 978) mogło pod względem podmiotowym mieć wpływ na jego winę. Otóż nie przesądzając, czy wspomniany okólnik upoważniał podatnika do ubiegania się o ulgę podatkową dalej idącą niż ulgi wyraźnie przewidziane w tym okólniku, czy w danym wypadku

można się oprzeć na owej zakwestionowanej przez Sąd dacie doręczenia oskarżonemu odmownej decyzji Izby Skarbowej i czy data ta miała jakieś znaczenie przy podaniach rozpatrywanych przez Min. Skarbu, stwierdzić należy *że oskarżony, który już w ubiegłym roku uzyskał prawo wykupienia świadectwa ulgowego w wysokości ½ ceny świadectwa I kat., mógł liczyć co najwyżej na ulgę taką samą, wynikającą z części I okólnika i nabywszy ulgowe świadectwo w cenie ½ I kategorii mógłby nie odpowiadać z art. 178 OP w razie odmówienia mu nawet tej ulgi, ze względu na działanie w dobrej wierze.* Jeżeli jednak oskarżony nabył świadectwo II kat. nie mając do tego żadnych podstaw na zasadzie wspomnianego okólnika i nie mogąc w tym stanie rzeczy liczyć na tak daleko idącą ulgę, to nie był w dobrej wierze i działał na zwłokę w celu uchylenia się od powinności podatkowej lub przynajmniej jej odwleczenia i dlatego słusznie sąd merytoryczny dopatrzył się w tym działaniu jego podmiotowej winy.

Z tych powodów kasację oddalono.

126.

NIEWPŁACENIE POTRĄCONYCH SUM PODATKU OD UPOSAŻENIA.

Odpowiedzialność z art. 181 OP zachodzi tak przy winie umyślnej jak i nieumyślnej.

SN, 14 grudnia 1938, 1 K 1508/36.

Z uzasadnienia: Kasacja oskarżonego zarzuca: 1) obrazę art. 2 pr. o wykr. w związku z art. 1, 14 i 19 kk oraz art. 42, 43, 44 i 181 OP przez to, że Sąd wyrokujący nie rozstrzygnął kwestii, *czy oskarżony w marcu 1936 posiadał odpowiednie fundusze celem wykonania ciążącego na nim obowiązku wpłacenia do kasy skarbowej podatku od wypłaconego wynagrodzenia,* mimo że brak tych funduszów uniemożliwiłby działanie oskarżonego, co byłoby równoznaczne ze stanem opartym na przymusie fizycznym, — jak niemniej przez to, że Sąd wyrażając pogląd, że oskarżony mógł był zastosować odpowiednią progresję, zmniejszając wypłaty pracownikom, nie podał prawniczego kryterium takiej progresji, a w braku norm w tym przedmiocie nie może być mowy o istnieniu obowiązku stosowania odpowiedniej progresji, — a wreszcie przez to, że Sąd nie wskazał podstaw, które by uzasadniały przyjęcie, że oskarżony powinien był lub mógł wykluczyć możliwość wykonania swego obowiązku w czasie od 18.3.1936 do 7.4. 1936 w związku z treścią art. 44 ustawy o pod. doch., 2) obrazę art. 13 kpk przez rozpoznanie sprawy w trybie art. 640 kpk, a nie w trybie postępowania zwykłego, skoro przestępstwo z art. 181 OP zagrożone jest także karą aresztu — a nadto oskarżony był sekwestratorem sądowym przedsiębiorstwa S, a stąd obowiązek oskarżonego nie wynika z charakteru służbodawcy i czyn oskarżonego mógł być skwalifikowany z art. 266 kk.

SN zważył co następuje:

Art. 44 ustawy o pod. doch. rozumie przez służbodawcę każdego asygnującego wypłatę wynagrodzenia, zatem na oskarżonym jako ustanowionym zarządcą S ciążył bezwzględny obowiązek potrącania podatku od wynagrodzeń pracowników oraz wpłacenia potrąconych kwot do właściwej kasy skarbowej.

Ponieważ zaś oskarżony, jak to w wyroku ustalono, obowiązkowi temu nie uczynił zadość, przeto odpowiedzialność karna oskarżonego wyraźnie wynikała z przepisu art. 181 OP., który stanowi, że ten, kto będąc obowiązany do potrącenia podatku na rzecz Skarbu Państwa nie wpłaci do kasy skarbowej sum potrąconych, ulega karze grzywny lub aresztu albo tym karom łącznie.

Mimo, że rzeczone przestępstwo fakultatywnie zagrożone jest karą aresztu, władza skarbowa była w prawie wydać przeciw oskarżonemu orzeczenie karne, skoro uznała za stosowne wymierzyć o-

skarżonemu tylko karę grzywny (uchwała całej Izby Karnej z 21.5.1938 Zb. orz. 231/38), a wobec żądania oskarżonego skierowania sprawy na drogę postępowania sądowego (art. 640 kpk) sprawa niniejsza wbrew twierdzeniu kasacji słusznie rozpoznawana została w trybie postępowania karno - administracyjnego.

Przechodząc do dalszego zarzutu, stwierdzić należy, że kasacja w wywodach swych nie wykazuje żadnych takich faktów lub braków w ustaleniach faktycznych wyroku, które by stwierdzały, że w czynie oskarżonego brak jest cech przepisanego mu przestępstwa, a tylko wdaje się w rozważania, które dotyczą oceny wyników postępowania dowodowego przez Sąd w odniesieniu do pewnych fragmentów wyrwanych z całości uzasadnienia zaskarżonego wyroku.

Skoro Sąd, opierając się na listach płacy, ustalił, że oskarżony w dniu 18.3.1936 dysponował sumą około 50.000 zł przeznaczoną na wypłatę wynagrodzenia Spółki, które to wynagrodzenie po dokonaniu potrąceń na podatek dochodowy rzeczywiście zostało pracownikom wypłacone, oraz że mimo posiadania w kasie kwot potrąconych z różnych tytułów, a więc także i tej, która z tytułu potrąconego podatku dochodowego winna była być wpłacona do kasy skarbowej — oskarżony tych potrąconych kwot na podatek dochodowy do kasy skarbowej nie wpłacił, to zasadnie należy przyjąć, że oskarżony umyślnie dopuścił się przypisanego mu przestępstwa z art. 181 OP. Wywody kasacji w związku art. 44 ustawy o pod. doch. są bezprzedmiotowe wobec ustalenia zaskarżonego wyroku, że omawiane potrącenia w ogóle nawet do chwili sądowego rozpoznania sprawy nie zostały do kasy skarbowej wpłacone.

W tych zaś warunkach wywód kasacji, dotyczący rozważań Sądu wyrokującego na temat nieprawdziwości obrony oskarżonego co do rzekomej fikcyjności potrąceń, przedstawia się jako pozbawiony znaczenia prawnego. Sąd odrzucając obronę oskarżonego jako nieprawdziwą stwierdził, że nawet z punktu widzenia tej obrony w każdym razie wsród okoliczności tej sprawy musiało by się przyjąć, że oskarżony dopuścił się tego czynu co najmniej z niedbalstwa, skoro nie wykazał on w wypełnieniu nałożonego nań przez ustawę obowiązku należytej staranności.

Konstrukcja logiczna tego rozumowania Sądu zawartego w wywodach zaskarżonego wyroku nie budzi żadnych prawnych zastrzeżeń i nie daje żadnej podstawy do zarzutu, że Sąd nie rozstrzygnął pozytywnie kwestji przestępczości czynu oskarżonego. Zaznacza się wreszcie, że odpowiedzialność za przestępstwo z art. 181 OP zachodzi tak przy winie umyślnej jak i nieumyślnej (art. 159 OP i art. 4 pr. o wykr.).

Z powyższych powodów kasację jako bezzasadną oddalono.

127

OPŁATA STEMPLOWA OD UMOWY ZAWIĄZANIA SPÓŁKI.

1. Umowa, na mocy której osoba, posiadająca koncesję na hurtową sprzedaż wyrobów tytoniowych, przyjmuje do przedsiębiorstwa inną osobę, która wnosi kapitał i pracę, podlega opłacie stemplowej z art. 105 u. o. s. jako umowa o zawiązanie spółki, choćby strony ograniczyły się do oznaczenia tylko udziału w zyskach, nie określając udziału w stratach.

2. Jeśli w umowie spółki zawartej między dwiema osobami podano wartość tylko co do wkładu jednego spólnika oraz — co do każdego spólnika — wysokość udziału w zysku, to organ wymierzający opłatę stemplową jest uprawniony oszacować wartość udziału wkładu drugiego spólnika według procentu wyrażającego udział tego spólnika w zysku.

NTA, 27 stycznia 1937, l. rej. 7825/34, OPA, 1939, poz. 2608.

Z uzasadnienia: Skarżącemu wymierzono nakazem płatniczym opłatę stemplową na zasadzie art. 105 u. o. s. od kwoty zł 25.000. Według treści nakazu, w dniu 5.12.1933 za nr rep. not. 1942 „sporządzono umowę, mocą której R. przyjął X. do finansowania hurtowni tytoniowej do kwoty zł 10.000, strony dzielą się zyskiem w ten sposób, że R-s bierze 40% zysku, zaś R-cz 60%". Z powyższej umowy—głosi nakaz płatniczy—wynika umowa zawiązania spółki, przy czym R-s daje 10 000 zł, zaś R-cż koncesję i inne wartości w kwocie zł 15.000 (wg stosunku procentowego w zyskach).

W odwołaniu zarzucono, że pismo quaestionis nie jest umową spółki, lecz zawiera: 1) umowę o świadczenie usług, podlegającą opłacie stemplowej z art. 90 u. o. s. od sumy rocznego obrotu gotowizny w kwocie zł 10.000 stanowiącej zarówno wynagrodzenie za usługi, jak i odsetki od pożyczonej sumy,—oraz 2) oblig na sumę zł 10.000 podlegający opłacie stemplowej wg art. 114 u. o. s.

Odwołania powyższego zaskarżonym orzeczeniem nie uwzględniono.

NTA rozważył:

Spór toczy się w płaszczyźnie zagadnienia, czy pismo z 5.3.1933 podpada, jak utrzymuje skarga, pod przepis art. 90 i 114 u. o. s., jako zawierające stwierdzenie umowy świadczenia usług i oblig, — czy też pod przepis art. 105 u. o. s. jako pismo stwierdzające umowę o zawiązanie spółki, jak przyjęło zaskarżone orzeczenie.

Wg skargi przedmiotem zobowiązania, stwierdzonego obligiem, o którym mowa wyżej, jest suma 10.000 zł (wymieniona w § 1 pisma quaestionis). Atoli w art. 114 u. o. s. jest mowa o obligu jako rodzaju pisma, stwierdzającego przyjęcie nowego lub uznanie dawnego długu, — zaś pismo quaestionis stwierdzenia, o jakim mowa w tym przepisie, nie zawiera, w szczególności też nie zawiera postanowienia, iż suma 10.000 zł ma być X. zwrócona. Nietrafne tedy jest zapatrywanie skargi, jakoby pismo quaestionis zawierało „oblig na sumę zł 10.000".

Skarga utrzymuje, iż pismo, o którym mowa, stwierdza umowę o świadczenie usług. To zapatrywanie skargi byłoby niewątpliwie trafne, gdyby X. zobowiązał się tylko do prowadzenia hurtowni tytoniowej, a więc tylko do wykonywania pewnej pracy. Taki stan rzeczy nie zachodzi jednak w rozpatrywanej sprawie, jak widoczne z postanowień umowy. Wyłania się kwestia, czy postanowienia umowne, w szczególności wychodzące poza ramy zobowiązania X. do wykonywania pracy, charakteryzują pismo quaestionis jako stwierdzające umowę o zawiązanie spółki, jak przyjęło zaskarżone orzeczenie.

W piśmie quaestionis X. przyjął na siebie oprócz zobowiązania, o którym mowa wyżej (§ 2 umowy), także zobowiązanie dostarczenia kapitału (§ 1, 4). Wg § 5 umowy z czystego zysku przedsiębiorstwa R. otrzymuje 60%, pozostałe zaś 40% otrzymuje X. „za sfinansowanie i prowadzenie hurtowni tytoniowej". Wg § 6 umowy, „jeżeli X uzna za potrzebne przyjęcie pracownika umysłowego lub fizycznego do prowadzenia hurtowni, to ma być on przyjęty na koszt przedsiębiorstwa". W myśl § 9 umowy R. nie może przekazywać swoich prywatnych zobowiązań, długów i podatków, nie wynikających z przedsiębiorstwa sprzedaży wyrobów tytoniowych, na to przedsiębiorstwo.

Strona skarżąca zwalcza uznanie przez pozwaną władzę umowy quaestionis za spółkę tylko z tej przyczyny, że umowa przewiduje jedynie udział w zyskach, a nie w stratach hurtowni, oraz, że ustosunkowanie 40% i 60% z § 5 umowy, dotyczące udziału w zyskach, nie ma nic wspólnego z udziałem w kapitale lub majątku samej hurtowni.

Otóż jest niesporne, że R. jest upoważniony do prowadzenia hurtowej sprzedaży wyrobów tytoniowych w S. Nakaz płatniczy zaliczył to upoważnienie („kon-

cesję") do udziału R. w spółce, uznał je za wkład do spółki i strona skarżąca dopuszczalności uważania powyższego upoważnienia za wkład nie zwalcza. Że X. dostarcza kapitału i pracy, wynika z z postanowień umowy j. w. Z umowy tej wynika również, iż czystym zyskiem przedsiębiorstwa dzielą się R. i X. w ten sposób, iż pierwszy otrzymuje 60%, drugi zaś 40%. Zatem umowa zawierała cechy charakterystyczne, właściwe umowie spółki. Skarga zarzuca jednak, że umowa quaestionis nie może być uznana za kontrakt spółki przede wszystkim z tej przyczyny, iż nie przewiduje ona udziału w stratach hurtowni. Atoli okoliczność ta nie posiada istotnego znaczenia w sprawie : nie da się bowiem wykluczyć, iż strony mogły w kalkulacji swojej strat w przesiębiorstwie nie przewidywać (z uwagi na jego rodzaj, czy na ubezpieczenie od strat itp.). Skarga powołuje się ponadto dla uzasadnienia, iż nie zawarto umowy spółki, na okoliczność, że w umowie nie oznaczono udziału w kapitale lub majątku samej hurtowni. Skoro jednak umowa określa udział w zyskach każdego ze spólników, to władza na tej podstawie miała prawo uznać, w braku odmiennych postanowień w umowie, że wartość udziału R., polegającego na wniesieniu koncesji, odpowiada stosunkowi procentowemu udziału w zyskach, określonemu w umowie. W tym stanie rzeczy Trybunał nie dopatrzył się w skwalifikowaniu przez pozwaną władzę pisma z 5.12.1933, jako stwierdzającego umowę o zawiązanie spółki, zarzucanej w skardze obrazy prawa...

128.

ODPOWIEDZIALNOŚĆ RZECZOWA ZA PODATEK OBROTOWY. ZBYCIE PRZEDSIĘBIORSTWA.

Ustanowiona w art. 135 OP odpowiedzialność rzeczowa wywiera skutek także po zbyciu przedsiębiorstwa przez płatnika, dopóki majątek ruchomy, na którym ustanowiony jest zastaw ustawowy, należy do przedsiębiorstwa.

Nabycie budynku fabrycznego z przynależnościami nie pokrywa się z pojęciem nabycia przedsiębiorstwa jako zorganizowanego zespołu gospodarczego, w którego skład oprócz przedmiotów ruchomych i nieruchomych wchodzą inne jeszcze danemu przedsiębiorstwu właściwe elementy.

NTA, 16 marca 1938, l. rej. 3287|36.

Z uzasadnienia: Postanowieniem z dn. 7 stycznia 1936 nr. 350/III/36 wezwał Urząd Skarbowy w Łunińcu firmę E. do uiszczenia w terminie 14 dni, licząc od dnia następującego po otrzymaniu postanowienia, sumy zł 39.364,65 wraz z nowo narosłymi ewentualnie karami za zwłokę w wysokości 0.75% miesięcznie od dnia, który w postanowieniu nie jest podany — a to pod rygorem egzekucji. W postanowieniu wyjaśniono, że suma powyższa przedstawia zaległości firmy „J" z tytułu:

a) podatku przemysłowego w formie świadectwa za 1929 i 1930 przypadającego od przedsiębiorstwa tartaku firmy „J" w kwocie zł 2927.19, 15% dodatek nadzwyczajny zł 300.—, odsetki za czas od 1 października 1933 do 1 lutego 1936 zł 677.71, b) podatku przemysłowego od obrotu za lata 1930, 1931, 1932, 1933 i 1934 przypadającego od przedsiębiorstwa tartaku firmy „J" zł 26.058.99, 15% dodatek nadzwyczajny zł 2565.24, odsetki za czas od 1.10.1933 do 1.2.1936 zł 5988.27, koszty egzekucyjne zł 847.25.

Od postanowienia powyższego wniosła firma wezwana odwołanie, uzupełnione pismem z 21 marca 1936 r., którego Izba Skarbowa w Brześciu orzeczeniem z 21.6.1936 nr II 39/1/201/36 nie uwzględniła. Na to ostatnie orzeczenie wniesiona zotała skarga do NTA, który rozważył, co następuje:

Zaskarżone orzeczenie oparte zostało na przepisie art. 135 OP, który głosi, że

należnościom z tytułu podatku przemysłowego i dodatku do tego podatku służy pierwszeństwo zaspokojenia z całego majątku ruchomego, należącego do przedsiębiorstwa obłożonego podatkiem. Zastosowanie zaś wymienionego przepisu prawa władza pozwana uzasadniła tą okolicznością faktyczną, że według § 2 aktu, spisanego dnia 3 marca 1935 r. nr. rep. 531 notariusza J. w Warszawie firma „J" sprzedała J. R. i H. G. tartak w Ludwikowie ze wszystkimi należącymi do tegoż tartaku urządzeniami i przynależnościami, jak i majątek ruchomy oraz że poszukiwane u skarżącej firmy zaległości podatkowe obciążają tartak.

Skarga nie przeczy, że podatek przemysłowy został firmie „J" wymierzony. W konsekwencji więc zaległość z tytułu tego podatku może być w drodze administracyjnej poszukiwana, do czego w myśl ustawy z 10.3.1932 p. 328 i rozporządzenia Rady Ministrów z 25.61932 p. 580 DURP właściwe są władze skarbowe. Ponieważ z treści cytowanego art. 135 OP. wynika, że ustanowiony nim przywilej dla zaległości w podatku przemysłowym może być realizowany jedynie w drodze administracyjnej, a brak w nim ograniczenia, aby to mogło mieć miejsce jedynie drogą egzekucji sądowej, przeto dla zarzutu skargi w tym względzie brak oparcia w ustawie.

Rzecz oczywista, że władze skarbowe, realizując prawo Skarbu Państwa, wypływające z art. 135 OP, czynić to mogą jedynie w sposób, prawem przepisany. Postanowienie więc Urzędu Skarbowego z 7.1.1936 mogło być wydane jedynie w ramach § 16 rozp. z 25.6.1932 p. 580 DURP, jako upomnienie egzekucyjne. Wprawdzie treść tego aktu administracyjnego nie jest oznaczona jako upomnienie, ale nie wykracza ona poza treść cytowanego § 16. Skoro zaś władza powołała się w zaskarżonym orzeczeniu na art. 135 OP oraz § 51 rozporządzenia z 25.6.1932, to tym samym podała skarżącej firmie do wiadomości, w jakim zakresie i jaką drogą ma zamiar poszukiwać należności. Pod względem formalnym orzeczenie nie może więc budzić wątpliwości.

Co się tyczy merytorycznej strony sporu, to nasuwa się przede wszystkim zagadnienie, *czy ustanowiona w art. 135 OP odpowiedzialność rzeczowa wywiera skutek także po zbyciu przedsiębiorstwa przez płatnika. Otóż cytowany przepis nie ogranicza odpowiedzialności do czasu znajdowania się ruchomości we władaniu opieszałego płatnika.* Trybunał przyjmuje więc, że odpowiedzialność ta trwa nadal, dopóki majątek ruchomy należy do przedsiębiorstwa. Stąd to wywodzi się prawo władz skarbowych zwrócenia się z poszukiwaniem do nowonabywcy przedsiębiorstwa, w danym razie do skarżącej firmy.

Dalej zarzuca skarga, że w konkretnym wypadku nabyty został tartak parowy jako nieruchomość fabryczna ze wszystkimi przynależnościami fabrycznymi, że jednak pojęcie budynku fabrycznego z przynależnościami nie jest identyczne z pojęciem przedsiębiorstwa. Skarga stoi tedy na stanowisku, że pod przepis art. 135 podpada przedsiębiorstwo jako zorganizowana całość w rozumieniu art. 40 § 1 KH, a nie poszczególny zakład, należący do przedsiębiorstwa. Stanowisko to uznał Trybunał za trafne. W szczególności w wyroku z 15. 12.1937 L. Rej. 4720/35 w sprawie ze skargi firmy: Stołeczny Młyn Parowy H. G. Trybunał orzekł i uzasadnił, że *odpowiedzialności za podatek z art. 92 ustawy o p. pod. przem. (w sprawie nin. art. 135 OP) nie uzasadnia sam fakt nabycia składników ruchomych lub nieruchomych przedsiębiorstwa, lecz że przedmiotem nabycia musi być jedno i to samo przedsiębiorstwo, a więc ten sam zorganizowany zespół gospodarczy , w skład którego oprócz przedmiotów ruchomych i nieruchomych wchodzą jeszcze inne danemu przedsiębiorstwu właściwe elementy, pozwalające łącznie dopiero na scharakteryzowanie nowego przedsiębiorstwa, jako tej samej, co poprzednio zorganizowanej całości.* Na motywy tego wy

roku powołuje się Trybunał w myśl § 57 swego regulaminu.

Władza pozwana uzasadniła zaskarżone orzeczenie tym, że *skarżąca firma nabyła tartak parowy w Ludwikowie wraz ze wszystkimi obiektami, stanowiącymi majątek ruchomy i nieruchomy*. Lecz nabycie tych przedmiotów nie przesądza wobec powyżej określonego stanowiska Trybunału kwestii przejścia całego przedsiębiorstwa na skarżącą firmę. Wobec tego Trybunał uznał postępowanie władzy za wadliwe i uchylił zaskarżone orzeczenie na zasadzie art. 84 p. 1 prawa o Najwyższym Trybunale Administracyjnym, zarządzając w myśl art. 95 tegoż prawa zwrot opłaty od skargi.

129.

PODATEK DOCHODOWY. DOCHÓD Z ODSZKODOWANIA ZA UTRACONĄ KONCESJĘ.

Odszkodowanie za utraconą koncesję nie jest dochodem podatkowym.

NTA, 4 kwietnia 1939, l. rej. 4354/37.

Z uzasadnienia: Władza pozwana za skarżonym orzeczeniem doliczyła m. in. do dochodu skarżącego... 55.000 zł przychodu, uzyskanego tytułem odszkodowania, wypłaconego skarżącemu wskutek odebrania mu prawa do wyrobu czystych wódek w związku z wprowadzeniem monopolu spirytusowego, z tym uzasadnieniem, że kwota tego przychodu stanowi odszkodowanie za utracone zyski i została osiągnięta w związku z wykonanym przez płatnika przedsiębiorstwem przemysłowym, nie stanowi zatem przychodu w rozumieniu art. 7 ustawy...

W skardze na to orzeczenie zarzuca skarżący wadliwość postępowania oraz obrazę prawa, w szczególności art. 6 i p. 6 art. 7 ustawy o pod. doch. (poz. 715/34 DURP) w związku z doliczeniem kwoty zł 55.000 do podstawy wymiaru, którą to kwotę władza błędnie zakwalifikowała jako zwrot „utraconych zysków", zamiast jako wypłatę odszkodowania za uszczuplenie skarżącemu nabytego od władz dawnych niemieckich prawa (koncesji) na produkowanie wszelkich wódek, w drodze zakazu produkowania czystej wódki, wydanego w przepisach o wprowadzeniu monopolu spirytusowego...

NTA rozważył co następuje:

Zarzut bezpodstawnego doliczenia do podstawy wymiaru kwoty zł 55.000 jest trafny.

Jak wynika z akt sprawy, w szczególności z treści zawartej ugody, Min. Skarbu załatwiło polubownie kwestię odszkodowania, którego domagał się skarżący w związku z zakazem wyrabiania wódki czystej, wprowadzonym przez ustanowienie monopolu spirytusowego na całym obszarze Państwa, tak, z tytułu uszczuplenia nabytej przez niego swego czasu od Niemców koncesji na wyrób wszelkich wódek, jako też z tytułu pomniejszenia wartości nieruchomości, na której znajduje się przedsiębiorstwo skarżącego, wypłacając mu kwotę zł 55.000 na uregulowanie wszelkich jego pretensji z powyższego tytułu.

Wymierzając skarżącemu podatek dochodowy na r. 1935 władza I instancji a za nią i pozwana władza potraktowały wypłaconą kwotę jako dochód podlegający opodatkowaniu na podstuwie art. 6 ustawy o pod. doch., czemu przeciwstawił się skarżący, wywodząc, że wpływ ten, jako sporadyczne odszkodowanie za utracone uprawnienie (koncesję) nie może być uznany za wypłatę spodziewanych zysków z przedsiębiorstw, lecz stanowi odpłatę za przymusowe ustawowe wyzbycie się nabytego prawa, jest zatem wpływem ze spieniężenia majątku, wolnym od opodatkowania.

NTA nie mógł tej części wywodów odwołania i skargi odmówić trafności.

Z uwagi na to, że sam fakt pozbawienia koncesji na produkowanie czystych wódek na skutek wprowadzenia monopolu spirytusowego powodował w myśl Konwencji Genewskiej obowiązek wy-

płaty odszkodowania, obojętną jest rzeczą dla kwalifikacji prawnej odszkodowania, czy tracący to uprawnienie wykorzystał je faktycznie w przeszłości czy też nie. Uprawnienie, o którym mowa, stanowiło dla skarżącego niewątpliwie prawo majątkowe. Konsekwentą powyższego jest, że odszkodowanie za straconą koncesję quaestionis jest równoznaczne z ustąpieniem prawa majątkowego, a tym samym podpada, jak słusznie twierdzi skarga, pod pojęcie wpływów, przewidzianych w przepisach art. 7 ustawy, a więc wolnych od opodatkowania; tym samym odszkodowanie to nie pokrywa się z pojęciem wpływów ze zdyskontowania zysków, stanowiących przychody w rozumieniu przepisów zawartych w art. 6 ustawy o pod. doch. Gdy tedy władza pozwana doliczyła kwotę zł 55.000 do dochodu skarżącego, to dopuściła się zarzuconej obrazy prnwa...

ORZECZNICTWO W SPRAWACH UMÓW O PRACĘ I UBEZPIECZEŃ SPOŁECZNYCH

80.

OPUSZCZENIE PRZEZ PRACOWNICĘ ZAJĘCIA W ZWIĄZKU Z ZAWARCIEM MAŁŻEŃSTWA A ZASIŁEK Z POWODU BRAKU PRACY.

1. Dla zagadnienia prawa do świadczeń na wypadek braku pracy osoby płci żeńskiej, która opuściła pracę w związku z zawarciem małżeństwa, jest rzeczą obojętną, czy opuszczenie zajęcia nastąpiło z inicjatywy pracownicy czy też z inicjatywy pracodawcy.

2. Zmiana stanu cywilnego ubezpieczonego tylko wówczas ma znaczenie istotne dla omawianego zagadnienia, jeżeli osoba płci żeńskiej przestaje pracować właśnie w związku z powyższą zmianą.

3. Ocena, czy w rozumieniu art. 17 ust. 3 pkt 2 rozporządzenia opuszczenie zajęcia miało miejsce w związku z zawarciem małżeństwa, uzależniona jest od ustalenia, czy po opuszczeniu danego zajęcia odnośna osoba czyni starania o inne odpowiednie zajęcie, jeśli przy tym w sposób niewątpliwy nie zostanie stwierdzone, iż wzmiankowane starania były tylko symulacją.

NTA, 17 marca 1939, l. rej. 2986/37, PUS, maj 1939, poz. 78.

Z uzasadnienia: Przepisy ustępu trzeciego art. 17 prawa o ubezpieczeniu pracowników umysłowych dotyczą specjalnych przypadków, ale co do swej treści przedstawiają się jako bliższe wyjaśnienie zasad, podanych w ustępie pierwszym tego artykułu, nie mogą więc być interpretowane w oderwaniu od wzmiankowanych zasad. W p. 2 ust. 1 art. 17 prawo do świadczeń na wypadek braku pracy uzależniono m. in. od pozostawania bez pracy z powodu niemożności znalezienia odpowiedniego zajęcia. Wobec tej zasady nie ma znaczenia istotnego moment, czy odnośna sytuacja faktyczna spowodowana została przez opuszczenie zajęcia z inicjatywy pracownicy, czy też z inicjatywy pracodawcy. Odmienne więc zapatrywanie pozwanej władzy nie znajduje oparcia w zasadach, wynikających z powołanych przepisów.

Przepis p. 2 ust. 3 art. 17, jako specjalny, podlega tylko ścisłej interpretacji, o ile wskazuje zawarcie małżeństwa jako powód opuszczenia zajęcia i spowodowania przez to sytuacji, przewidzianej w p. 2 ust. 1 tegoż artykułu, to o-

czywiście ma na względzie moment zawartego małżeństwa sam przez się, a nie tenże moment obok, lub w łączności z innymi momentami. Takie rozumienie przepisu p. 2 ust. 3 art. 17 prawa o ubezpieczeniu pracowników umysłowych zgodne jest z ogólnymi zasadami tegoż prawa, które nie łączą żadnych skutków prawnych z samym przez się faktem zmiany stanu cywilnego. Zmiana tego stanu tylko wówczas w myśl wzmiankowanych zasad ma znaczenie istotne, jeżeli osoba płci żeńskiej właśnie w związku z tą zmianą przestaje czerpać środki utrzymania z zatrudnienia u innych osób w rozumieniu art. 2.

Trybunał niejednokrotnie już orzekł, m. in. w wyroku z 18 stycznia 1938 r. L. Rej. 382/36, że ocena, w czy rozumieniu art. 17 ust. 3 p. 2 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej o ubezpieczeniu pracowników umysłowych z 24 listopada 1927 r. poz. 911/27 i 347/34 Dz. Ust. opuszczenia zajęcia miało miejsce w związku z zawarciem małżeństwa, uzależniona jest od ustalenia, czy po opuszczeniu danego zajęcia odnośna osoba czyni starania o inne odpowiednie zajęcia odnośna osoba czyni starania o inne odpowiednie zajęcie, jeśli przy tym w sposób niewątpliwy nie zostanie stwierdzone, iż wzmiankowane starania były tylko symulacją.

W tym stanie rzeczy, skoro co do wyżej wskazanych momentów istotnych władza nie wypowiedziała się, Najwyższy Trybunał Administracyjny nie ma możności oceny legalności zaskarżonego orzeczenia i dlatego uchyla je w myśl art. 84 p. 1 prawa o Najwyższym Trybunale Administracyjnym z powodu wadliwego postępowania.

PORADNIA

426. *Prenumerator M.*

1. **Złożenie w BGK tytułem kaucji zaświadczenia o całkowitym spłaceniu Pożyczki Obrony Przeciwlotniczej,** zastępującego na razie obligacje tej pożyczki, **należy księgować** jak złożenie tytułem kaucji papierów wartościowych (Wn Rk Papierów Wartościowych w zastawie BGK, Ma Rk Papierów Wartościowych w portfelu).

2. Zagadnienie, przez Pana poruszone, omówiliśmy m. in. w odpowiedzi nr 367 rb. (OBP, 1939, str. 402/3), w której zajęliśmy stanowisko, że **koszty ogólne, przypadające na nieukończoną w danym roku budowę, powinny być umieszczone wśród aktywów w inwentarzu. Tym bardziej, odnosi się to do kosztów handlowych, ściśle związanych z daną budową,** które nie mogą być spisane na straty w roku poniesienia ich, lecz powinny być uwzględnione przy wyprowadzeniu zysku na danej budowie w roku jej ukończenia.

3. Wg rozp. o ubezp. pracowników umysłowych (normującego ubezpieczenie na wypadek braku pracy, na wypadek niezdolności do wykonywania zawodu, na starość i na wypadek śmierci) **pracownicy związków samorządowych** są wolni od ubezpieczenia **z tytułu wszelkich zatrudnień,** jeżeli przysługuje im prawo do świadczeń, nie mniejszych i na warunkach nie gorszych od przewidzianych w tym rozporządzeniu (art. 5 pkt 6).

Ustawa o ubezpieczeniu społecznym normuje, o ile chodzi o pracowników umysłowych, ubezpieczenie na wypadek choroby i macierzyństwa (art. 1 pkt 1) oraz ubezpieczenie na wypadek niezdolności do zarobkowania lub śmierci osoby ubezpieczonej **wskutek wypadku** w zatrudnieniu lub **choroby zawodo-**

wej (art. 1 pkt 2 lit. a). Otóż o ile chodzi o ubezpieczenie na wypadek choroby, ustawa (nowela z 1934 r. DURP, poz. 855, art. 6-b) **zwalnia od obowiązku ubezpieczenia pracowników związków samorządu terytorialnego z tytułu wszelkich zatrudnień,** jeżeli na mocy statutu, zatwierdzonego przez władzę nadzorczą tych związków przysługuje im prawo do świadczeń nie mniejszych i na warunkach nie gorszych od przewidzianych w cyt. ustawie. Konieczne jest przy tym, aby z tych uprawnień korzystali wszyscy pracownicy, którzy są zatrudnieni dłużej niż rok w tym samym związku samorządu terytorialnego.

O ile natomiast chodzi o ubezpieczenie na wypadek niezdolności do pracy lub śmierci wskutek wypadku w zatrudnieniu lub choroby zawodowej, nie jest przewidziane zwolnienie od tego obowiązku pracowników samorządu terytorialnego.

4. **Przychody, uzyskane przez przedsiębiorstwo budowlane ze sprzedaży na rozbiórkę baraków, znajdujących się na placu, i przypadające wg umowy z właścicielem placu przedsiębiorstwu,** stanowią **część wynagrodzenia za wykonanie budowy** i podlegają wraz z nim pod. obrotowemu. Koszty usunięcia lokatorów z powyższych baraków, obciążające wg umowy przedsiębiorstwo, winny być traktowane tak, jak inne koszty budowy.

427. *Buch G.*

1. Świadectwo przemysłowe III kat. handl. uprawnia w zasadzie tylko do sprzedaży drobnej, tj. wyłącznie **spożywcom.** Jeżeli jednak wysokość ustalonych **przez władzę** za rok 1937 obrotów nie przekroczyła w stosunku całorocznym kwoty 50.000 zł, można w 1939 r. na podstawie świadectwa kat. III prowadzić przedsiębiorstwo handlu towarowego, wymienione w cz. II lit. A rozdz. I **kateg. II** taryfy, tj. przedsiębiorstwo handlu **detalicznego,** czyli sprzedaży wszelkiego rodzaju towarów **w mniejszych ilościach, zarówno drobnym kupcom, jak i spożywcom** (por. OBP, 1937, str. 658 i OBP, 1938, str. 832).

2. W myśl § 56 ust. 2 rozp. wyk. do ustawy o pod. obrot, **„jeżeli płatnik rozpocznie lub zaniecha w ciągu roku podatkowego prowadzić księgi handlowe,** obowiązany jest uiszczać **zaliczki kwartalne** według zasad, ustalonych w art. 8 ust. (2) i (3) ustawy za te okresy, w których obrót nie został udowodniony księgami". Jeżeli zatem płatnik od 1.VII.1939 r. prowadzi prawidłowe księgi handlowe, jest on obowiązany za czas od 1 lipca wpłacać zaliczki **miesięczne** od obrotów, wykazanych księgami.

3. W wyroku z dnia 2.11.1938 r. l. rej. 408/37 (OBP, 1939, str. 231) NTA uznał za dostateczny dowód dyskwalifikacji ksiąg handlowych **brak kopii faktur, jako dowodu sprzedaży kredytowej.** Z wyroku tego wynika, że **wykazy utargu dziennego,** bez względu na sposób ich prowadzenia (choćby np. — jak u Pana —były one oprawiane w specjalnym zeszycie) są wystarczające, gdy chodzi o drobną sprzedaż **gotówkową.**

4. Można przenosić globalne sumy dzienne (tygodniowe, miesięczne pod pozycją zbiorową z ksiąg pomocniczych (np. z dziennika kasowego lub memoriałowego) do Dziennika Głównej.

428. *Księgowy N. U.*

1. Na życzenie Pana powtarzamy **o-**

pis księgowania towaru wysłanego za pobraniem, zalecony przez nas w OBP, 1937, str. 479:

I. Wysyłamy towar za pobraniem: Wn Rk „Za pobraniem", Ma Rk „Towarów wysłanych za pobraniem" — 1000 zł za wysłane pod adresem...

II. Towar zostaje wykupiony i należność wpływa do kasy: Wn Rk Kasy, Ma Rk „Za pobraniem" — 1000 zł za wykupioną przesyłkę pod adresem...

III. Przenosimy transakcję na Rk Sprzedaży i Rk odbiorców: Wn Rk odbiorców, Ma Rk Sprzedaży — 1000 zł za przeniesioną sprzedaż przesyłki za pobraniem pod adresem...

IV. Przenosimy wpłatę na Rk Towarów wysłanych „Za pobraniem": Wn Rk Towarów wysłanych za pobraniem, Ma Rk Odbiorców — 1000 zł za przeniesienie wykupionego pobrania z przesyłki za pobraniem pod adresem...

Z opisanego przez Pana księgowania wynika, że **nie czynił Pan różnicy między normalną sprzedażą kredytową, a sprzedażą „za pobraniem".** Również bowiem w tym drugim przypadku obciążał Pan odrazu rk Dłużników, uznając rk Towarów. Wobec tego księgowanie to należy uznać za nieprawidłowe. Nie liczy się ono bowiem z faktem, że **do chwili wykupienia towaru wysłanego „za pobraniem" nie wiadomo, czy nabywca będzie dłużny sprzedawcy cenę za towar, jak również pomija ono, że aż do tego momentu towar nie wychodzi jeszcze prawnie z posiadania sprzedawcy.**

Jeżeli w prowadzonej przez Pana amerykance nie mogą już być obecnie otwarte specjalne konta, związane z wysyłką towaru za pobraniem, radzimy prowadzić w pomocniczej książce ewidencję tych towarów, wpisując transakcję do ksiąg zasadniczych dopiero po otrzymaniu wiadomościu o wykupieniu przesyłki. Wcześniejsze księgowanie w księgach zasadniczych nie jest konieczne wobec tego, że na razie nie następuje w majątku sprzedawcy zmiana o charakterze gospodarczym.

2. **Samo zaksięgowanie pożyczki nie wymaga uiszczenia opłaty stemplowej.** Opłata taka jest konieczna jedynie w razie wystawienia przez pożyczkobiorcę obligu (uznania długu). Przypuszczenie rewidenta, że pożyczki mają charakter fikcyjny i że księgowanie ich ma jedynie na celu wyrównanie kredytowego salda kasy, jeżeli nie jest ono oparte na dowodach, nie może prowadzić do odrzucenia ksiąg. Wystawianie asygnat kasowych przychodowych i rozchodowych przy zaciąganiu oraz zwrocie pożyczek, powinno wystarczać, skoro pożyczki mogą być udzielane również bez pisma.

3. **Rachunek dostawcy nie jest dowodem zapłaty należności.** Jako udokumentowanie odnośnego zapisu (zapłaty) służyć może **pokwitowanie,** a w jego braku — asygnata kasowa rozchodowa.

4. Jeżeli przedsiębiorstwo handlowe, o którym Pan pisze, **posiadane dla swego użytku konie wynajmuje jedynie sporadycznie** (nie zawodowo, tj. bez zamiaru stworzenia sobie w ten sposób ubocznego źródła dochodu), nie ma miejsca obrót podatkowy. W przeciwnym zaś razie — przychody z wynajmu koni podlegają podatkowi wg stawki 3%. — Jeżeli najem ma rzadko miejsce, można wspomniane przychody księgować na rku „Utrzymania koni".

5. **Obrót ze sprzedaży w ramach przedsiębiorstwa przemysłowego odpadków i innych rzeczy, powstałych w wyniku produkcji, jakkolwiek nie będących jej celem, stanowi część obrotów ze sprzedaży [wytwarzanych produktów** i podlega wraz z nimi opodatkowaniu (§ 44 ust. 5 rozp. wyk. do ustawy o pod. obr.). Natomiast **obrót ze sprzedaży w ramach przedsiębiorstwa przemysłowego „w stanie nieprzerobionym surowców, materiałów i innych rzeczy"** podlega opodatkowaniu wg stawek przewidzianych dla sprzeda-

ży towarów nieprzerobionych w przedsiębiorstwach handlowych. tj. 1,25%, wzgl. 1,7% (§ 44 ust. 4 rozp. wyk.). Pod ten ostatni przepis jako b. ogólnie sformułowany („i innych rzeczy") podpada **również sprzedaż worków,** pozostałych po zużyciu znajdujących się w nich surowców.

W obu powyższych wypadkach (sprzedaż odpadków oraz surowców) **należy księgować** sprzedaż bądź na ogólnym rku sprzedaży, bądź na rachunkach specjalnych, grupujących obroty, podlegające jednolitej stawce. Nie można natomiast uznawać za wartość sprzedanych odpadków lub worków rku surowców, wzgl. kosztów handlowych, ponieważ w ten sposób uszczupliło by się podstawę opodatkowania — niezgodnie z ustawą.

6. Pismo nie jest potrzebne.

7. **Jeżeli księgowy wykonywa swój zawód (pracując dla kilku przedsiębiorstw) nie na podstawie umowy o pracę,** zarobki jego podlegają podatkowi obrotowemu (3%), płatnemu na ogólnych zasadach (art. 8 ustawy o podatku obrot.).

8. Ob. wyżej pkt 1. Jeżeli towar wysyła się za pobraniem części (np. $^1/_2$) należności, opisane w tym punkcie księgowanie zmieniamy o tyle, że we wpisach pod I, II i IV podajemy sumę pobrania, zaś we wpisie III — całą wartość przesyłki.

9. Nie zachodzi uchybienie, które by unieważniało transakcję jako giełdową (ob. niżej).

429. *Stały abonent 100.*

W myśl § 11 ust. 2 Warunków handlowych (zwyczajów giełdowych ogólnopolskich), **„po wystawieniu przez maklera karty umowy, strony mogą w drodze dokonanego między nimi uzgodnienia, zmienić poprzednie warunki, stwierdzone w karcie umowy.** Zmienione warunki są dla stron wiążące, przy czym o zmianie warunków strony powinny powiadomić maklera celem wprowadzenia przez niego poprawek do karty umowy". § 11 ust. 3 stanowi, że **zmiany** warunków umowy **uskuteczniane z zachowaniem postanowień poprzedniego ustępu nie pozbawiają umowy charakteru transakcji giełdowej.** Wynika stąd, że o ile — jak w Pańskim przypadku — nastąpiło **sprolongowanie (a więc zmiana) terminu dostawy towaru bez powiadomienia o tym maklera, transakcja traci charakter giełdowej** i nie korzysta z ulgi w podatku przemysłowym od od obrotu wzgl. w podatku obrotowym. Zmiana warunków umowy, a w szczególności terminu dostawy, jest więc inaczej traktowana, aniżeli **samowolne przekroczenie warunków (również terminu dostawy) przez jednego kontrahenta, nie powodujące nieważności transakcji** (§ 72 ust. 1 cytowanych warunków). Ob. również nasz artykuł w OBP, 1939, str. 309 i n.

430. *B. H. I.*

1. **Suma, wypłacana pracownikowi tytułem pokrycia kosztów, związanych z wykonywaniem obowiązków służbowych (w szczególności — koszt dojazdu do miejsca pracy) nie powinna być traktowana za część zarobku** w zakresie przepisów o ubezpieczeniu społecznym. Uzasadniona jest analogia z przepisami o podatku dochodowym (§ 36 rozp. wyk. do ustawy o pod. doch.), które wyraźnie wyłączają takie koszty z podstawy opodatkowania.

2. W sprawie książek zechce Pan zwrócić się bezpośrednio do naszego wy-

dawcy (Księgarnia Prawnicza, W wa, Senatorska 8).

431. *K. G.*

Administrator nieruchomości podlega ubezpieczeniu jako pracownik umysłowy tylko w tym przypadku, jeżeli łączy go z właścicielem nieruchomości umowa o pracę. **Przyznanie administratorowi periodycznego wynagrodzenia** (np. miesięcznego) za zarząd nieruchomości **nie ma istotnego znaczenia** przy ocenie charakteru zawartej umowy (por. OBP, 1937, str. 669 i n.).

432. *Stały czytelnik. Skidel.*

O ile chodzi o **ustalenie obrotu za pomocą metody porównawczej,** NTA, nie odrzucając w zasadzie tej metody, zaleca jednakże stosowanie jej „w granicach ciasnych i dających m żliwą rękojmię zgodności ze stanem faktycznym" (l. rej. 5634/36, OPA, poz. 2517). W szczególności, porównywane przedsiębiorstwa powinny być zbliżone do siebie jednorodnością sprzedawanego towaru, położeniem zakładu itp., przy czym odnośna opinia biegłych powinna być uzasadniona na tyle, aby było widoczne, jaką drogą doszli oni do konkluzji. zawartej we wniosku (cyt. wyrok). W innym wyroku orzekł NTA, że „warunkiem należytego ustalenia obrotu w drodze porównania z innym przedsiębiorstwem — jest stwierdzone **zasadnicze podobieństwo warunków,** decydujących o wysokości obrotu oraz stwierdzenie i **należyte cyfrowe ujęcie istotnych odchyleń** warunków przedsiębiorstwa, stanowiącego przedmiot opodatkowania, od przedsiębiorstwa, z którym się je porównuje" (l. rej. 4547/37, OPA, poz. 2571; podobnie l. rej. 2356/37. OPA, poz. 2572).

Jest rzeczą oczywistą, że obrót przedsiębiorstwa, przyjętego za punkt wyjścia dla zastosowania metody porównawczej powinien być ustalony „w sposób, dający rękojmię możliwą zgodności z rzeczywistością" (OPA, poz. 2572). Np. ustalenie tego obrotu przez biegłych na podstawie „oceny materiału informacyjnego" nie daje, zdaniem NTA, tej rękojmi (OPA, poz. 2572).

433. *S. S.*

1. **Ani otrzymanie zlecenia na dostawę towarów, ani też odstąpienie tego zlecenia innej firmie do wykonania we własnym jej imieniu nie stanowią zaszłości gospodarczych, wymagających księgowania. Obowiązek taki zachodzi natomiast z chwilą przyznania Panom przez ową trzecią firmę „prowizji" w związku z odstąpieniem transakcji** (Wn XY, Ma „Prowizje"). Suma prowizji podlega opodatkowaniu wg stawki 6%, jako wynagrodzenie za pośrednictwo.

2. **Nieujawnienie nazwisk prywatnych dyskonterów** nie uzasadnia uznania ksiąg za nieprawidłowe, ani też odmowy potrącenia kosztów dyskonta z przychodów przedsiębiorstwa. Por. OBP, 1937, str. 259. W praktyce władze skarbowe doliczają do zysku bilansowego koszty anonimowego dyskonta. W każdym razie koszty te powinny księgowo obciążać rk odsetek.

3. Spółka jawna może dyskontować weksle u jednego ze spólników, przyznając mu odsetki, które podlegają potrąceniu z przychodów spółki.

434. *Amerykanka J. O. S.*

Ze względu na ilość i rodzaj podniesionych kwestyj, których rozważenie wymaga szczególowego zapoznania się z księgami — nie możemy listu Pana załatwić w Poradni.

Skorowidz rzeczowy

---

*) O—oznacza: dział „Orzecznictwo", Ok—dział „Okólniki", P—dział „Poradnia"

**) Liczby oznaczają stronice.

Wydawca: Księgarnia Prawnicza. Warszawa, Senatorska 8.

Redakcja: Warszawa, Zielna 12 m. 7, tel. 245-31

Administracja: Warszawa, Senatorska 8, tel. 516-50

Konto P. K. O. 22.308—Poczt. konto rozrachunkowe Nr. 176—**Rękopisów nie zwraca się**

Redaktor Dr. Emanuel Iserzon

Drukarnia Wydawnicza, Warszawa, Kacza 15